

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ – UFPR
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE E
FINANÇAS

**A utilização da Sociedade em Conta em Participação (SCP)
como instrumento de planejamento tributário lícito, estudo de
um caso prático**

CURITIBA

2015

HELTON OLIVEIRA CRUZ

**A utilização da Sociedade em Conta em Participação (SCP)
como instrumento de planejamento tributário, estudo de um
caso prático**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
como requisito parcial para obtenção do título
de Especialista em Contabilidade e Finanças
pela Universidade Federal do Paraná.
Orientador: Prof. Luiz Carlos de Souza

CURITIBA

2015

AGRADECIMENTOS

Agradeço ao meu orientador Prof. Dr. Luiz Carlos de Souza, pelos ensinamentos e pela dedicação a este trabalho.

A todos os professores do curso de Especialização de Contabilidade e Finanças, por terem me habilitado um especialista em contabilidade e finanças.

À Universidade Federal do Paraná, por prover ensino de qualidade a sociedade.

Em especial, agradeço a minha esposa Thalyta Emanuelle pelo apoio e compreensão nesse período em que realizei esse trabalho.

RESUMO

O presente trabalho tem como verificar como a utilização de uma Sociedade em Conta de Participação pode ser um instrumento lícito de planejamento tributário. Para tanto, foi realizada uma análise de um caso concreto, onde se verificou os aspectos contábeis e fiscais. Ao final, foi verificado se a utilização da Sociedade em Conta de Participação gerou os resultados fiscais pretendidos.

Palavras-chave: Sociedade em Conta de Participação, regimes tributários, planejamento tributário.

ABSTRACT

This paper is to verify the use of a Company Special can be a lawful instrument of tax planning. For this, an analysis of a concrete case was held , where it was found the accounting and tax aspects . At the end , it was checked whether the use of the Company Special spawned the desired tax results.

Key words: Company Special, tax regimes, tax planning.

SUMÁRIO

1 - INTRODUÇÃO	7
1.1- Problema De Pesquisa	9
1.2 – Objetivo	9
1.2.1 - Objetivo Geral	9
1.2.2 - Objetivos Específicos	9
1.3- Justificativa	10
2 - METODOLOGIA	11
2.1 – Estudo de caso	12
2.2 – Coleta de dados	12
3. QUADRO TEÓRICO	13
3.1 Conceito e formação de uma sociedade	13
3.2 Sociedade em conta de Participação	14
3.2.1 Equiparação da Sociedade em Conta de Participação a uma pessoa jurídica para fins tributários	18
3.2.2 Inscrição da SCP no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica - CNPJ	19
3.2.3 Distribuição de lucros por uma SCP	20
3.2.3 Integralização e restituição dos bens	20
3.2.4 Aspectos contábeis relacionados à Sociedade em Conta de Participação	21
3.3 Dos regimes tributários no Brasil	23
3.3.1 Simples Nacional	23
3.3.2 Lucro Real	25
3.3.3 Lucro Presumido	28
3.3.4 Lucro Arbitrado	29
3.4 Do planejamento tributário	30
3.4.1 A utilização da Sociedade em Conta em Participação (SCP) como instrumento de planejamento tributário lícito	36
4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE DADOS	37
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	44
REFERÊNCIAS	45

1 - INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem total pertinência temática com o a atual situação econômica e política do país, já que além do complexo sistema tributário adotado no Brasil, o governo atual tem se utilizado do aumento da carga tributária como instrumento de política fiscal, principalmente para ajustar as contas públicas nacionais e enfrentar os problemas financeiros enfrentados, o que reflete diretamente no custo operacional das empresas, que suportam tais ônus.

Considerando-se os princípios da livre iniciativa e da liberdade que vigem no Brasil e permitem que as empresas gerenciem os seus negócios da forma que melhor lhe convier, tem-se demonstrado a real importância para as empresas brasileiras da realização de um bom planejamento tributário, com um gerenciamento eficaz dos tributos e aplicação de condutas que visem a reduzir de forma eficiente e lícita a tributação e contribuições incidentes, sem desrespeitar as leis tributárias vigentes, isto é, atendendo-se tanto os anseios da redução da carga tributária, maximizando os lucros, quanto as obrigações impostas pelo fisco.

Assim, este trabalho visou inicialmente abordar temas interdisciplinares, conjugando o estudo jurídico de elementos de outras áreas de conhecimento, em especial, do direito empresarial, tributário e da contabilidade.

Além disso, procurou fazer um estudo de caso concreto e atual acerca de como a criação de uma Sociedade em Conta de Participação, espécie de sociedade prevista na legislação brasileira, pode ser utilizada como um instrumento de redução de tributos, além de atender o propósito comercial dos seus sócios, com a aplicação dos conceitos desenvolvidos ao longo da pesquisa através do método teórico.

Para tanto, buscou-se primeiramente resgatar os conceitos e formação das sociedades previstas na legislação civil brasileira, passando-se pelas sociedades personificadas e não personificadas, a fim de entender o enquadramento temático e a melhor compreensão do tipo societário previsto na legislação civil como Sociedade em Conta de Participação, buscando-se assim,

uma análise das suas principais características, sua equiparação a uma pessoa jurídica para fins tributários e os aspectos contábeis relacionados.

Na sequência objetivou-se trazer um resgate teórico acerca dos principais regimes tributários existentes no Brasil, a saber, simples nacional, lucro real, lucro presumido e lucro arbitrado, passando-se a descrever e apurar suas principais características e incidências.

Ainda realizou-se uma análise da pertinência temática acerca do planejamento tributário, ou elisão fiscal, que surge no plano empresarial como forma de permitir que os empresários escolham um procedimento ou uma forma de negócio menos onerosa, do ponto de vista tributário, buscando-se ainda traçar as diferenças da prática lícita, da evasão fiscal ou sonegação, e da elusão fiscal.

Por fim, pretendeu-se demonstrar como a utilização da Sociedade em Conta de Participação, que é um instrumento negocial previsto na legislação civil e tributária, pode ser adequada à um meio de planejamento tributário lícito, eficaz e idôneo.

A fim de validar tal entendimento, ainda foi trazido à presente monografia a apresentação dos dados analisados por ocasião da realização do estudo do caso concreto, envolvendo uma construtora que pretendia realizar um novo empreendimento com o aporte de capital de terceiros, mas que não pretendia ter esses terceiros como sócios no seu capital social.

Por fim, verificou-se que, no caso analisado, a criação de uma Sociedade em Conta Participação para a realização do empreendimento permitiu uma redução na carga tributária incidente sobre os resultados do empreendimento

Frente a esse panorama, o presente trabalho visa propor a utilização da Sociedade em Conta de Participação como um instrumento de planejamento tributário, ou elisão fiscal, idôneo, legal e eficaz para redução de tributos, que atende o propósito negocial dos seus sócios dentro dos limites legais, ou seja, sem desrespeitar a legislação tributária vigente.

1.1- Problema De Pesquisa

Diante de um cenário econômico desfavorável às empresas, o planejamento tributário se faz cada vez mais necessário para gerar valor para as empresas e economia de caixa.

Iremos direcionar a análise e estudo da empresa em questão, a fim de questionar se é possível a utilização/alteração de tipo societário, em especial de Sociedade em Conta de Participação, como prática lícita e eficaz para redução da carga tributária e oneração da empresa contribuinte, sem desprezar as leis tributárias vigentes.

A análise desta opção de planejamento servirá como base para ações que devam ser realizadas no presente para que sejam alcançados benefícios concretos à sociedade empresária no futuro, buscando obter vantagens reais através do planejamento tributário adequado.

1.2 – Objetivo

1.2.1 - Objetivo Geral

Verificar a possibilidade da utilização do tipo societário, Sociedade em Conta de Participação, como meio de planejamento tributário, eficaz, lícito e idôneo, para buscar a menor carga tributária legalmente possível, partindo da análise de estudo de caso concreto de uma empresa do ramo da construção civil, a qual a identidade será preservada, a pedido e por motivos éticos não terá o nome divulgado no estudo.

1.2.2 - Objetivos Específicos

- Diagnosticar a situação fiscal concreta da empresa em análise.
- Identificação da realização do planejamento tributário através da opção do tipo societário eleito, Sociedade em Conta de Participação.

- Análise da estratégia utilizada e validação para utilização como meio de planejamento tributário eficaz, idôneo e lícito, utilizado pelo contribuinte visando buscar a menor carga tributária legalmente possível, isto é, sem desrespeitar as leis tributárias vigentes.

1.3- Justificativa

O cenário econômico que se verifica hoje no Brasil é de uma alta carga tributária incidente no plano empresarial, que inclusive sofreu um forte e considerável aumento nas duas últimas décadas, e que atualmente vem sofrendo ainda mais com a utilização do aumento da carga tributária como instrumento de política fiscal para ajustar as contas públicas nacionais e atravessar a crise político-econômica que assola o país.

Ante esse cenário, podemos entender o porquê o planejamento tributário tornou-se uma das principais opções recorrentes adotadas pelas empresas a fim de reduzir a carga tributária que as onera.

Deste modo, é possível afirmar que existe uma relação direta entre aumento da carga tributária e o aumento da busca dos planejamentos tributários, uma vez que os tributos são tidos como custo operacional das empresas.

E com isto, surge a necessidade de buscar formas efetivas de reduzir os impactos tributários e a desoneração do contribuinte, através das mais variadas práticas de elisão fiscal, afastando-se a possibilidade de configuração da evasão fiscal.

Neste prisma, justifica-se dessa maneira a escolha do tema para aprofundar o estudo científico do planejamento estratégico tributário, realizando um corte temático pelo viés da adoção do tipo societário Sociedade em Conta de Participação como meio de elisão fiscal.

Tema, portanto, de extrema importância, pertinência e atualidade ante ao cenário econômico que se verifica instaurado no país, que atravessa uma crise de forte impacto econômico e político, que reflete na carga tributária e oneração das empresas.

2 - METODOLOGIA

A presente pesquisa conduzida no desenvolvimento deste trabalho, seguiu os princípios da metodologia teórica, que envolve o estudo e pesquisa de materiais bibliográficos da doutrina pátria, abordando conteúdos temáticos do direito empresarial, em especial sobre sociedades e sociedade em conta de participação, tributário e da contabilidade, permitindo um amplo conhecimento dos problemas enfrentados pelas empresas para viabilizar a diminuição da carga tributária.

E ainda, a pesquisa de campo, com o estudo de caso, através de diagnóstico de uma Sociedade em Conta de Participação, do ramo da construção civil, cuja identidade será preservada a pedido e até mesmo por ocasião das próprias características do tipo societário. A fim de viabilizar a análise e validação da utilização do tipo societário eleito como forma legal de planejamento tributário, afastando-se a figura da evasão fiscal.

A metodologia adotada compõe-se pelas seguintes etapas:

- Preparação da pesquisa, escolha do tema.
- Formulação do problema, definição do método de pesquisa e início dos contatos com o orientador.
- Revisão inicial da literatura, que teve como objetivo formar um referencial teórico consistente e basilar para a continuidade da pesquisa;
- Análise do plano de negócios da sociedade analisada, seus dados contábeis e fiscais.
- Diagnóstico da Sociedade em Conta de Participação, como meio de planejamento tributário.
- Análise da estratégia de utilização do tipo societário, Sociedade em Conta de Participação como meio lícito e idôneo de planejamento tributário.

2.1 – Estudo de caso

A técnica de um estudo de caso utilizada foi de extrema importância para que pudesse apurar a situação fiscal concreta da empresa em observação, com o objetivo de diagnosticar a opção do tipo societário eleito, qual seja, Sociedade em Conta de Participação, como meio de planejamento tributário.

Trata-se de uma abordagem técnica-metodológica apropriada e útil à pesquisa, uma vez que se busca observar, explorar e descrever acontecimentos, dados e contextos complexos, nos quais estão envolvidos diversos fatores.

2.2 – Coleta de dados

Para viabilizar a pesquisa foi realizada a coleta de dados de uma empresa Sociedade em Conta de Participação do ramo da construção civil, que como já dito, a pedido e por motivos éticos não terá o nome divulgado no estudo, sendo porém reais os valores e dados utilizados, que foram colhidos de forma primária e secundária a partir de documentos e relatórios usados e fornecidos pelo gestor e pelo contador da empresa, dentre eles, Demonstração de Resultados do Exercício – DRE e apuração dos IRPJ e da CSLL.

Análise realizada sobre os dados coletados se trata de um estudo qualitativo, com a categorização, tabulação, e posterior interpretação dos dados e ligação dos resultados obtidos com outros já conhecidos, sejam estes derivados de teoria, ou de estudos realizados anteriormente.

Assim, na análise qualitativa, a confiabilidade e a validade se originam da valorização do processo de análise.

3. QUADRO TEÓRICO

3.1 Conceito e formação de uma sociedade

Sociedade é a reunião de duas ou mais pessoas, de interesses comuns, que em conjunto se organizam em torno de uma atividade, com objetivo de associar-se, celebrando um contrato no qual se obrigam reciprocamente a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e partilha, entre si, dos resultados (positivos ou negativos). Neste sentido, é o disposto no art. 981 do Código Civil:

Art. 981. Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados.

Parágrafo único. A atividade pode restringir-se à realização de um ou mais negócios determinados.

Assim, temos como requisito subjetivo o ânimo das partes de se reunirem e constituírem uma sociedade para explorar uma atividade jurídica, isto é, *affectio societatis*, pois sem que haja ânimo societário, não pode haver sociedade.

Quanto à estrutura ou composição econômica, as sociedades podem ser de pessoas, ou seja, constituída em função das qualidades dos seus membros, ou de capital, constituída em função do investimento feito, não importando a pessoa do investidor.

A contribuição em dinheiro ou bens de cada sócio formará o capital social da sociedade e será declarado no ato constitutivo. É um importante elemento em sua constituição, já que se trata de seu patrimônio e servirá como parâmetro para a atribuição de lucros ou prejuízos aos sócios.

Embora a existência de fato da sociedade ocorra quando os sócios pactuam acerca de sua existência como, por exemplo, com a elaboração do contrato social, a sociedade somente adquire personalidade jurídica, ou seja, existência legal, a partir da inscrição do ato constitutivo, em registro próprio e na forma da lei, de acordo com o art. 985 do CC.

Podemos dizer que temos no ordenamento jurídico dois tipos de sociedades:

- a) Sociedades não personificadas: são as sociedades que não tem personalidade jurídica
- b) Sociedades personificadas: são as sociedades que tem personalidade jurídica

Os efeitos dessa personalização da sociedade vão influenciar na titularidade negocial (capacidade para a sociedade realizar negócios jurídicos), titularidade processual (capacidade para figurar no polo passivo ou ativo de uma demanda judicial), autonomia patrimonial (possibilidade de possuir patrimônio distinto dos sócios).

Já quanto ao término de sua personalidade, podemos dizer que se dá com o procedimento dissolutório, em que inicialmente se fará a dissolução da empresa (extrajudicial ou, em sendo o caso, judicialmente), a sua liquidação, e após, sua partilha.

3.2 Sociedade em conta de Participação

Dentre as sociedades não personificadas, o direito brasileiro admite a associação de uma ou mais pessoas em um tipo societário, sem personalidade jurídica, denominado Sociedade em Conta de Participação (SCP), previsto nos art. 991 a 996 do Código Civil, segundo o qual as pessoas associadas ocupam umas a posição de sócio ostensivo e outras a de sócio participante.

Trata-se de uma figura societária já prevista na época do império, no Código Comercial de 1850, que em seu art. 325 conceituava como: “quando duas ou mais pessoas, sendo ao menos uma comerciante, se reúnem, sem firma social, para lucro comum, em uma ou mais operações de comércio determinadas, trabalhando um, alguns ou todos, em seu nome individual para o fim social, a associação toma o nome de sociedade em conta de participação, accidental, momentânea ou anônima”.

Após a unificação das obrigações civil e empresariais, o Código Civil passou a tratar da figura no art. 991 que dispõe que “na sociedade em conta de participação, a atividade constitutiva do objeto social é exercida unicamente pelo sócio ostensivo, em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva

responsabilidade, participando os demais dos resultados correspondentes”, sendo que a previsão do parágrafo único é de que se obriga perante terceiro tão somente o sócio ostensivo; e, exclusivamente perante este, o sócio participante, nos termos do contrato social.

Nota-se que o Novo Código Civil optou por não trazer a definição de SCP propriamente dita, mas optou por defini-la através do exercício da atividade, de suas características, de modo que, o conceito apresentado pelo revogado Código Comercial ainda hoje se mostra atual e útil para compreender a figura societária dentro das novas previsões legais.

Neste modelo societário verifica-se a constituição de dois tipos de sócios, o chamado sócio ostensivo, que exerce a gestão da sociedade, praticando todos os atos negociais necessários à atividade empresarial, e o chamado sócio participante ou sócio oculto, que é aquele cuja condição de sócio não é revelada, participando apenas dos resultados correspondentes, com a possibilidade de fiscalizar os atos da administração.

A respeito já se manifestou o Superior Tribunal de Justiça:

DUPLICATA. EMISSÃO POR FORNECEDORA DE MOBILIÁRIO CONTRA O PROPRIETÁRIO DE UNIDADE AUTÔNOMA DE EDIFÍCIO. SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. RESPONSABILIDADE PERANTE TERCEIROS. SÓCIO OSTENSIVO.

“Na sociedade em conta de participação o sócio ostensivo é quem se obriga para com terceiros pelos resultados das transações e das obrigações sociais, realizadas ou empreendidas em decorrência da sociedade, nunca o sócio participante ou oculto que nem é conhecido dos terceiros nem com estes nada trata.” (REsp nº 168.028-SP).

Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido. (REsp 192.603/SP, Rel. Ministro BARROS MONTEIRO, QUARTA TURMA, julgado em 15/04/2004, DJ 01/07/2004, p. 197)

Assim, por não ter personalidade jurídica, essa sociedade não assume nenhuma obrigação em seu nome, uma vez que o sócio ostensivo exerce a gestão da sociedade, mantendo relação direta com os terceiros em nome próprio, de modo que sua responsabilidade é exclusiva e ilimitada. Enquanto que o sócio participante, não responderá, salvo se tomar parte nas relações do sócio ostensivo com terceiros, quando então poderá responder solidariamente com este pelas obrigações em que intervier, nos moldes previsto no parágrafo único do art. 993 do CC.

Trata-se de uma sociedade contratual, que se constitui mediante a elaboração de um contrato simples (não de um contrato social), onde as partes irão determinar e estabelecer, dentre outros aspectos:

- (a) quem será o sócio ostensivo e quem será o participante;
- (b) o modo de investimento inicial, ingresso das receitas gerenciamento das despesas, etc.
- (c) repartição dos resultados.

Este contrato, cuja constituição independe de qualquer formalidade não será levado, e não precisa, a registro em nenhum órgão para ter validade, e caso seja levado, tal fato é irrelevante, pois somente produz efeito entre os sócios.

Por este motivo a sociedade também é chamada por “empresas virtuais” como se referiu Carlos Guimarães de Almeida em sua obra *A virtuosidade da Sociedade em Conta de Participação*. in *Revista de Direito Mercantil*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais Ltda. p. 45), ou ainda o apelido de “sociedades secretas”.

Por tal sorte, a sociedade em conta de participação pode ter a existência provada por todos os meios de provas admitidos nos contratos comerciais.

A prova da sua existência é matéria de extrema relevância, eis que, caso não provada, ela poderá ser confundida com uma sociedade irregular ou de fato, hipótese em que poderá ter sua falência declarada e em que a responsabilidade dos sócios será solidária e ilimitada.

Segundo Alfredo de Assis Gonçalves Neto em seu livro *Direito de Empresa*, a Sociedade em Conta de Participação traz as seguintes características:

- a) Não está sujeita a uma forma especial, sendo possível a prova de sua existência por qualquer meio em direito admitido (art. 992);
- b) Não tem firma ou razão social, porquanto quem age e apõe seu nome nas operações é um de seus sócios, o sócio ostensivo apenas;
- c) Não se relaciona com ninguém;
- d) Não tem personalidade jurídica;

- e) Não tem capital nem autonomia patrimonial, visto pertencerem ao sócio ostensivo os recursos oriundos das contribuições dos sócios;
- f) Não tem sede social;
- g) Não tem órgãos de administração;
- h) Não se liquida, resolvendo-se por uma prestação de contas do sócio ostensivo;
- i) Não se sujeita à falência nem à insolvência civil.

Sobre a Sociedade em Conta de Participação e as figuras dos sócios participantes e ostensivos, tem-se a lição de COELHO (2003) :

“(...) a conta de participação, a rigor, não passa de um contrato de investimento comum, que o legislador, impropriamente, denominou sociedade. Suas marcas características, que a afastam da sociedade empresária típica, são a despersonalização (ela não é pessoa jurídica) e a natureza secreta (seu ato constitutivo não precisa ser levado a registro na Junta Comercial). (...) A conta de participação se constitui da seguinte forma: um empreendedor (chamado sócio ostensivo) associa-se a investidores (os sócios participantes), para a exploração de uma atividade econômica. O primeiro realiza todos os negócios ligados à atividade, em seu próprio nome, respondendo por eles de forma pessoal e ilimitada. Os agentes econômicos que entabulam negociações com o sócio ostensivo não precisam saber, necessariamente, que a atividade em questão é explorada sob a forma de uma conta de participação. Com os participantes, o sócio ostensivo tem contrato, pelo qual aqueles são obrigados a prestar determinadas somas, a serem empregadas na empresa, e são, em contrapartida, credores eventuais, por uma parcela dos resultados desta. Os terceiros, com quem o sócio ostensivo contratou, na exploração da atividade econômica da conta de participação, não têm ação contra os sócios participantes. Estes respondem apenas perante o ostensivo, e nos limites do contrato firmado entre eles.”

Portanto, o que se vê é que, embora a lei defina a Conta de Participação como uma sociedade, na realidade, esta não passa de um contrato de investimento comum, pois não se trata de pessoa jurídica e seu ato constitutivo não precisa ser levado a registro.

Mesmo porque, importante salientar que a eventual inscrição de seu instrumento em qualquer registro não confere personalidade jurídica à sociedade, nos termos do art. 993, CC.

Aplica-se à sociedade em conta de participação, subsidiariamente e no que com ela for compatível, o disposto para a sociedade simples, e a sua

liquidação rege-se pelas normas relativas à prestação de contas, na forma da lei processual.

DIREITO EMPRESARIAL E CIVIL. RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DE DISSOLUÇÃO DE SOCIEDADE. SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. NATUREZA SOCIETÁRIA. POSSIBILIDADE JURÍDICA. ROMPIMENTO DO VÍNCULO SOCIETÁRIO.

1. Discute-se a possibilidade jurídica de dissolução de sociedade em conta de participação, ao fundamento de que ante a ausência de personalidade jurídica, não se configuraria o vínculo societário.

2. Apesar de despersonalizadas, as sociedades em conta de participação decorrem da união de esforços, com compartilhamento de responsabilidades, comunhão de finalidade econômica e existência de um patrimônio especial garantidor das obrigações assumidas no exercício da empresa.

3. Não há diferença ontológica entre as sociedades em conta de participação e os demais tipos societários personificados, distinguindo-se quanto aos efeitos jurídicos unicamente em razão da dispensa de formalidades legais para sua constituição.

4. A dissolução de sociedade, prevista no art. 1.034 do CC/02, aplica-se subsidiariamente às sociedades em conta de participação, enquanto ato inicial que rompe o vínculo jurídico entre os sócios.

5. Recurso especial provido.

(REsp 1230981/RJ, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO BELLIZZE, TERCEIRA TURMA, julgado em 16/12/2014, DJe 05/02/2015)

Extraí-se ainda do voto relator que, após este ato inicial, da extinção da relação contratual entre os sócios, com a aplicação subsidiária do art. 1.034 do Código Civil, inicia-se então o procedimento de liquidação, e em seguida, após a declaração de dissolução do vínculo, em procedimento de liquidação, é que será observado o procedimento da prestação de contas.

3.2.1 Equiparação da Sociedade em Conta de Participação a uma pessoa jurídica para fins tributários

Para os fins da legislação do imposto de renda, o legislador equiparou a SCP às demais pessoas jurídicas:

DECRETO-LEI Nº 2.303, DE 21 DE NOVEMBRO DE 1986.

“Art. 7º Equiparam-se a pessoas jurídicas, para os efeitos da legislação do imposto de renda, as sociedades em conta de participação. (Vide Decreto-lei nº 2.308, de 1986)

Parágrafo único. Na apuração dos resultados dessas sociedades, assim como na tributação dos lucros apurados e dos distribuídos, serão observadas as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas.”

Apesar dessa equiparação apenas para fins da legislação do Imposto de Renda, a Receita Federal do Brasil a tempos vem entendendo que a SCP equipara-se a uma pessoa jurídica para todos os efeitos tributários.

Para fins de PIS e de Cofins, o sócio ostensivo deverá recolher os tributos devidos pela SCP de acordo com o regime tributário desta.

A Receita Federal do Brasil reafirmou esse posicionamento através de Solução de Consulta 139, de 12 junho de 2015, cuja ementa abaixo se transcreve:

“ASSUNTO: Simples Nacional

EMENTA: SOCIEDADE DE PROPÓSITO ESPECÍFICO (SPE). VEDAÇÃO À PARTICIPAÇÃO NO CAPITAL DE OUTRA PESSOA JURÍDICA. SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO (SCP). EQUIPARAÇÃO À PESSOA JURÍDICA.

Para fins tributários, as SCP equiparam-se a pessoas jurídicas. Sendo assim, as microempresas ou empresas de pequeno porte integrantes de SPE, que seja sócia ostensiva de SCP não poderão beneficiar-se do tratamento jurídico diferenciado previsto na LC nº 123, de 2006, o que implica a exclusão do Simples Nacional.”

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei Complementar nº 123, de 2006, arts. 3º, §§ 4º, VII, 5º e 6º, e 56, § 5º, III; Código Civil, de 2002, arts. 991 a 993; Decreto-Lei nº 2.303, de 1986, art. 7º.”

Desta forma, a Sociedade em Conta de Participação é equiparada a uma pessoa jurídica para todos os fins tributários.

3.2.2 Inscrição da SCP no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica - CNPJ

O item 4 da Instrução Normativa nº 179 /1987 dispensava a inscrição da SCP no antigo Cadastro Geral de Contribuintes do Ministério da Fazenda - CGC/MF, hoje Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica - CNPJ.

Neste sentido, a Receita Federal do Brasil proferiu a Solução de Consulta nº 121, de 27 de maio de 2014 no sentido de que a SCP não precisava se inscrever no CNPJ enquanto vigorasse o item 4 da Instrução Normativa nº 179/1987. Vejamos:

CADASTRO NACIONAL DA PESSOA JURÍDICA (CNPJ). OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. INSTITUIÇÃO POR ATO DA RECEITA FEDERAL. SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO (SCP).

POSSIBILIDADE. EXISTÊNCIA DE NORMA ESPECÍFICA QUE ISENTA A OBRIGAÇÃO. NÃO OBRIGATORIEDADE.

Compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) dispor sobre obrigações acessórias, cuja instituição deve constar em ato normativo próprio. A possibilidade de instituição de obrigação acessória por ato infralegal não flexibiliza a necessidade de que a obrigação esteja expressa em ato normativo da RFB. Como obrigação acessória, a Receita Federal pode exigir a inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ) da Sociedade em Conta de Participação (SCP). A atual Instrução Normativa que trata do assunto determina a inscrição no CNPJ de todas as pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, inclusive as equiparadas, mas não trata especificamente das SCP. A existência de ato normativo da RFB que desobriga expressamente a inscrição no antigo CGC da SCP continua vigente, e somente poderia ser considerado tacitamente revogado se a atual IN determinasse especificamente a obrigatoriedade de as SCP estarem inscritas no CNPJ. Enquanto não houver a revogação expressa do ato normativo de isenção de obrigação de fazer e/ou a inclusão em ato normativo da obrigatoriedade de SCP se inscrever em CNPJ, a SCP não está obrigada a se inscrever no CNPJ.

Todavia, o item 4 da Instrução Normativa nº 179 /2007 foi revogado pelo art. 54 da Instrução Normativa nº 1.470/2014.

Desta forma, a Receita Federal do Brasil passou a exigir a inscrição da SCP no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica, sob a alegação que a SCP é equiparada a uma pessoa jurídica apenas para fins tributários.

3.2.3 Distribuição de lucros por uma SCP

Em razão da equiparação da SCP a uma pessoa jurídica, os lucros distribuídos pela SCP aos sócios ostensivo e participante não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior, conforme previsão do art. 10 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro 1995.

3.2.3 Integralização e restituição dos bens

A integralização de bens em uma SCP poderá pelas pessoas físicas pelo valor constante da respectiva declaração de bens ou pelo valor de mercado, conforme previsto no art. 23 da Lei nº 9.249/95.

Se a entrega for feita pelo valor constante da declaração de bens, as pessoas físicas deverão lançar nesta declaração as ações ou quotas subscritas pelo mesmo valor dos bens ou direitos transferidos, não sendo apurado o ganho de capital.

Se a transferência não se fizer pelo valor constante da declaração de bens, a diferença a maior será tributável como ganho de capital.

O raciocínio anterior previsto para as pessoas físicas também deverão ser aplicados pelas pessoas jurídicas na integralização de bens em uma SCP.

No caso de devolução de bens e direitos do ativo da SCP, que forem entregues ao sócio (ostensivo ou participante) a título de devolução de sua participação no capital social, os bens e direitos poderão ser avaliados pelo valor contábil ou de mercado, conforme previsto no art. 22 da Lei nº 9.249/95.

No caso de a devolução realizar-se pelo valor contábil, não será apurado ganho de capital na SCP e os sócios pessoas físicas ou jurídicas deverão registrar os bens devolvidos em suas declarações.

No caso de a devolução realizar-se pelo valor de mercado, a diferença entre este e o valor contábil dos bens ou direitos entregues será considerada ganho de capital, que será computado nos resultados da SCP, para fins de Imposto sobre a renda da Pessoa Jurídica e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Neste caso, a diferença entre o valor de mercado e o valor constante da declaração de bens, no caso de pessoa física, ou o valor contábil, no caso de pessoa jurídica, não será computada, pelo sócio (ostensivo ou participante) na base de cálculo do imposto de renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido.

3.2.4 Aspectos contábeis relacionados à Sociedade em Conta de Participação

Não existe uma norma contábil brasileira que trata especificamente da Sociedade em Conta de Participação.

O Conselho Federal de contabilidade estava estudando o assunto que faria parte da NBC T 10.15 Entidades em Conta de Participação. Todavia, tal norma ainda não foi editada, permanecendo o assunto em grupo de estudos.

Apesar de não existir uma norma contábil específica, por se tratar de uma sociedade o aporte de capital feito em uma Sociedade em Conta de Participação deve ser classificado na conta investimentos, nos termos do inc. III do art. 179 da Lei nº 6.404/79, e sua contabilização seguirá o disposto no Pronunciamento Técnico CPC 18 (R2) - Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto.

Além disso, os lançamentos contábeis na Sociedade em Conta de Participação deverão seguir as demais regras contábeis aplicáveis às demais sociedades.

A Receita Federal do Brasil, na Instrução Normativa nº 179/1987, traz algumas normas acerca da contabilização da SCP. São elas:

- a) Os valores entregues ou aplicados na SCP, pelos sócios pessoas jurídicas, deverão ser por eles classificados em conta do não circulante investimento e avaliados pelo custo ou método da equivalência patrimonial (item 6);
- b) Os valores entregues pelos sócios constituirão o capital da SCP, que será registrado em conta que represente o patrimônio Líquido desta (item 6.1);
- c) Os lucros recebidos de investimento em SCP, avaliado pelo custo de aquisição, ou a contrapartida do ajuste do investimento ao valor de patrimônio líquido da SCP, no caso de investimento avaliado por esse método, não serão computados na determinação do lucro real dos sócios, pessoas jurídicas, das referidas sociedades (item 7);
- d) O ganho ou perda de capital na alienação de participação em SCP será apurado segundo os mesmos critérios aplicáveis à alienação de participação societária em outras pessoas jurídicas (item 9).

De acordo com a Instrução Normativa nº 1.420, de 19 de dezembro de 2013, no que tange à escrituração dos fatos contábeis da Sociedade em Conta de Participação, essas sociedades ficam obrigadas a adotar a Escrituração Contábil Digital (ECD), nos termos do art. 2º do Decreto nº 6.022, de 2007, em

relação aos fatos contábeis ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2014, como livros auxiliares do sócio ostensivo.

3.3 Dos regimes tributários no Brasil

No Brasil existem 4 (quatro) regimes tributários possíveis para as pessoas jurídicas, a saber:

- 1) Simples Nacional
- 2) Lucro real
- 3) Lucro Presumido
- 4) Lucro Arbitrado

Na sequência será abordado cada um dos 4 (quatro) regimes tributários.

3.3.1 Simples Nacional

O regime jurídico tributário do Simples Nacional está previsto na Lei Complementar nº 123, de 14 de Dezembro de 1996, que institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte.

A Lei Complementar nº 123/2006 estabeleceu normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, inclusive na apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias.

Referida Lei Complementar está em linha com o preconizado no art. 146, inciso III, alínea d da Constituição Federal do Brasil.

Para os efeitos da Lei Complementar nº 123/2006, considera-se (i) microempresa a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário que aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e (ii) empresa de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário que aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$

360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais).

O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

- I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ;
- II - Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, exceto o imposto devido na Importação;
- III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL;
- IV - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, exceto a COFINS-Importação;
- V - Contribuição para o PIS/Pasep, exceto o PIS-Importação;
- VI - Contribuição Patronal Previdenciária - CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dedique às atividades de prestação de serviços referidas no § 5º-C do art. 18 da Lei Complementar.
- VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS;
- VIII - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS.

A opção ao regime tributário previsto na Lei Complementar nº 123/2006 deverá ser realizada pela sociedade no mês de janeiro, até o seu último dia útil, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do ano-calendário da opção.

Da leitura do pode-se concluir que uma SCP não pode aderir ao Simples Nacional, uma vez que art. 3, § 3º, inciso I da Lei Complementar nº 123/2006, menciona que a alteração de natureza jurídica da sociedade para Sociedade em Conta de Participação equivalerá à comunicação obrigatória de exclusão do Simples Nacional.

Além disso, os sócios ostensivo e participantes de uma SCP também não poderão aderir à sistemática do Simples Nacional, tendo em vista a, embora questionável, equiparação da SCP a uma pessoa jurídica para todos

os fins tributários e o disposto no art. 3º, §4º, inciso VII da Lei Complementar nº 123/2006. Neste sentido, foi o entendimento da Receita Federal do Brasil exposto na Solução de Consulta COSIT nº 139, de 3 de junho de 2015, cuja ementa ora se transcreve:

ASSUNTO: Simples Nacional

EMENTA: SOCIEDADE DE PROPÓSITO ESPECÍFICO (SPE). VEDAÇÃO À PARTICIPAÇÃO NO CAPITAL DE OUTRA PESSOA JURÍDICA. SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO (SCP). EQUIPARAÇÃO À PESSOA JURÍDICA.

Para fins tributários, as SCP equiparam-se a pessoas jurídicas. Sendo assim, as microempresas ou empresas de pequeno porte integrantes de SPE, que seja sócia ostensiva de SCP não poderão beneficiar-se do tratamento jurídico diferenciado previsto na LC nº 123, de 2006, o que implica a exclusão do Simples Nacional.”

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei Complementar nº 123, de 2006, arts. 3º, §§ 4º, VII, 5º e 6º, e 56, § 5º, III; Código Civil, de 2002, arts. 991 a 993; Decreto-Lei nº 2.303, de 1986, art. 7º.

Assim, verifica-se que tanto a SCP, como os seus sócios (ostensivo ou participante) não poderão aderir ao Simples Nacional por expressa vedação legal e caso isso ocorra estar-se-á diante de um planejamento tributário ilícito.

3.3.2 Lucro Real

A definição da sistemática do lucro real está prevista no Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. A sistemática do lucro real é uma das formas de apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

O art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/1997 define que o lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação. Desta forma, A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais.

Na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do exercício: a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do

lucro real; e b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real.

Na determinação do lucro real poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício: a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício; b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real; e c) os prejuízos de exercícios anteriores.

De acordo com a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário.

A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249/1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

De acordo com o art. 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, a pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma mensal deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano.

A adoção da forma de pagamento do imposto de forma trimestral, pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime do lucro real, ou a opção pela forma do recolhimento mensal será irrevogável para todo o ano-calendário.

A opção pela forma mensal será manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade.

De acordo com o art. 14 da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

- I - cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; (Redação dada pela Lei nº 12.814, de 2013)
- II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;
- III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;
- IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;
- V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996;
- VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).
- VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio.

Desta forma, se a Sociedade em Conta de Participação estiver dentro de alguma das cláusulas de obrigatoriedade acima citadas, ela deverá apurar o imposto sobre a renda e a contribuição social sobre o lucro líquido de acordo com a sistemática do lucro real. Caso contrário, ela poderá escolher anualmente se apurará o IRPJ e a CSLL com base no lucro real.

3.3.3 Lucro Presumido

A sistemática do lucro presumido é uma das formas de apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

O lucro presumido será o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida no período de apuração, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos acrescido dos ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas, os resultados positivos decorrentes de outras receitas, com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e demais valores determinados na Lei nº 9.430/96.

A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro presumido por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário.

A pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido.

De acordo com o art. 26 da Lei nº 9.430/96, a opção pela tributação com base no lucro presumido será aplicada em relação a todo o período de atividade da empresa em cada ano-calendário.

A opção pelo lucro presumido será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário.

A partir de 1º de janeiro de 2001, observadas as hipóteses de obrigatoriedade de observância do regime de tributação com base no lucro real previstas no art. 14 da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, as sociedades em conta de participação passaram a poder optar pelo regime de

tributação com base no lucro presumido, conforme previsão da Instrução Normativa SRF nº 31, de 29 de Março de 2001.

3.3.4 Lucro Arbitrado

A sistemática do lucro arbitrado também é uma das formas de apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

Todavia, essa sistemática somente é aplicável nos casos previstos no art. 47 da Lei nº 8.981/1995, que são:

- a) o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;
- b) a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para: identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou determinar o lucro real.
- c) o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, na hipótese de que trata o art. 45, parágrafo único, da referida lei;
- d) o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;
- e) o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto no § 1º do art. 76 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958;
- f) o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.
- g) o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares de que trata o § 2º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e § 2º do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

O lucro arbitrado será o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 16 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos acrescido dos ganhos de capital, dos rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, das demais receitas, dos resultados positivos decorrentes de outras receitas, com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário.

3.4 Do planejamento tributário

No Brasil um dos princípios que rege a atividade econômica é o da livre iniciativa, insculpido no art. 170 da Constituição Federal, que ora se transcreve:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes: [...]

Parágrafo Único: É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

Além disso, é importante destacar o princípio da liberdade que garante aos indivíduos liberdade de agir na sociedade, não podendo qualquer atividade ser obstada pelo Estado, sem prévia legislação proibitiva. Neste sentido, é o art. 5 da Constituição Federal:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos seguintes termos: [...]

II- ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. [...]

Diante desses dois princípios, surge no plano empresarial o planejamento tributário, de forma a permitir que os empresários escolham um procedimento ou uma forma de negócio menos onerosa, do ponto de vista tributário.

O planejamento tributário também é conhecido pelo termo elisão fiscal.

Cabe observar que a elisão fiscal, ou “planejamento tributário”, não se confunde com a evasão fiscal (“sonegação”), nem com a elusão fiscal (utilização de negócios jurídicos lícitos, mas com fraude à lei ou abuso de direito).

Dentre as principais linhas distintivas destas “espécies” está o momento de sua implementação (a elisão sempre será anterior à ocorrência do fato gerador), a inexistência de fraude à lei e de abuso de direito, e, ainda, a observância de parâmetros éticos.

Neste sentido, observa PRADO (2007) que a elisão fiscal, para se caracterizar como tal e ser dotada de licitude, deve: (i) ser efetuada antes de ocorrer o fato gerador; (ii) não pode decorrer de fraude, nem de simulação; e (iii) deve ocorrer dentro dos limites da lei.

Esse também é o entendimento defendido por LATORRACA (1992), que assim afirma:

Costuma-se, então, denominar de planejamento tributário a atividade empresarial que, desenvolvendo-se de forma estritamente preventiva, projeta os atos e fatos administrativos com o objetivo de informar quais os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis.

Seguindo tal entendimento, elisão fiscal é atividade administrativa que envolve estudo da legislação tributária e a realização de projeções sobre os resultados dos negócios jurídicos com conteúdo econômico sujeito à tributação.

Nesse contexto, é importante destacar que é direito do contribuinte lançar mão de procedimentos não defesos em lei, visando adequar as atividades desenvolvidas pelas empresas às alternativas operacionais mais convenientes, que impliquem numa maior economia tributária.

A doutrina tem promovido importante contribuição para desmistificação do tema, como podemos verificar dos ensinamentos de CARRAZZA (2003), acerca dos procedimentos de elisão fiscal:

O direito à elisão fiscal é reconhecido por todos os ordenamentos jurídicos. (...)

Desdobrando a idéia, o chamado Estado de Direito impede que o contribuinte, mesmo em face de várias opções que a lei lhe dá, seja compelido a praticar fatos que o levem a suportar, em toda a plenitude, os encargos fiscais. (...)

A elisão fiscal pode ser definida como sendo a conduta lícita, omissiva ou comissiva, do contribuinte, que visa impedir o nascimento da obrigação tributária, diminuir seu montante ou adiar seu cumprimento. (...)

Portanto, na elisão fiscal, o contribuinte não entra na relação jurídica tributária que tem por objeto a dívida tributária ou, quando o faz, sofre consequências fiscais mais brandas.”

Por seu turno, quanto à evasão fiscal, o referido autor esclarece que:

Pratica a evasão fiscal a pessoa que, com intuito de evitar ou reduzir tributo devido ou, mesmo, de adiar seu recolhimento, adota conduta (omissiva ou comissiva) que a ordem jurídica não abona. (...) Agora a evasão fiscal é obtida à socapa, ou seja, de modo dissimulado, mas nem por isso menos fraudulento. CARRAZZA (2005)

Corroborando os posicionamentos transcritos acima, YAMASHITA (2005) afirma que:

Elisão fiscal consiste nas condutas lícitas destinadas a reduzir ou eliminar o ônus fiscal e evasão fiscal consiste nas condutas ilícitas destinadas a reduzir ou eliminar o ônus fiscal, aí incluídos além da fraude comum e da simulação, o abuso do direito e a fraude à lei.

Dos entendimentos dos autores mencionados, nota-se, portanto, que a linha entre a elisão, legal e desejável, e a evasão fiscal, contrária à lei, é tênue.

Sob esta ótica, torna-se imprescindível a verificação da licitude, no que tange aos procedimentos eleitos para implementação de estratégias de gestão, o que se dará por meio do enquadramento formal das operações nas regras previstas na lei civil, uma vez que o planejamento tributário está baseado em negócios jurídicos, os quais, para surtirem efeitos e serem considerados válidos e lícitos, deverão estar de acordo com as orientações legais.

Portanto, o negócio jurídico não deve apresentar divergência entre a forma jurídica adotada e a realidade econômica visada, para que se garanta a validade dos efeitos fiscais produzidos.

Neste contexto, destaque-se que, segundo MELLO (2003), “o vocábulo *simulação vem do latim, simulatio onis, que significa fingimento, hipocrisia; aparência; pretexto, disfarce, dissimulação*”.

Para FERRARA (1999), simular “é *fazer similar, dar aspecto e semelhança ao que não existe*”. Deste conceito, tem-se que o negócio simulado faz aparecer aquilo que inexiste, não sendo real.

O Código Civil, acerca da simulação, posiciona-se da seguinte forma:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.
 § 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:
 I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;
 II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;
 III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.
 § 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

Por outro lado, a fraude à lei e o abuso de direito constituem ilícitos civis, tipificados no Código Civil nos seguintes termos:

Art. 166 – É nulo o negócio jurídico quando: (...)
 VI – tiver por objetivo fraudar lei imperativa. (...)

Art. 187 – Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

A fraude à lei (art. 166), nas palavras de José Carlos Moreira Alves (Ministro do STF entre junho de 1975 e abril de 2003), ocorre “(...) ‘*quando o ato preserva a letra da lei, mas ofende o espírito dela*’ (...)”; ao passo que o abuso do direito pode ser definido nos seguintes termos¹:

A definição de abuso de direito mais ampla que encontrei foi esta: o abuso de direito se caracteriza pelo exercício egoístico, anormal do direito, sem motivos legítimos, com excessos intencionais ou voluntários, dolosos ou culposos, nocivos a outrem, contrário ao critério econômico e social do direito em geral.

¹ Apud PRADO, Flávio Augusto Dumont. *O Planejamento Tributário à Luz do Novo Código Civil*, In: **Planejamento Tributário**, Coord. PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ANDRADE, José Maria Arruda de. São Paulo: MP Editora, p. 329.

Por sua vez, os parâmetros éticos, anteriormente referidos, são aqueles estabelecidos, dentre outras normas, nos artigos 113, 421 e 422 do Código Civil, *in verbis*:

Art. 113. Os negócios jurídicos devem ser interpretados conforme a boa-fé e os usos do lugar de sua celebração. (...)"

Art. 421. A liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato."

Art. 422. Os contratantes são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato, como na sua execução, os princípios de probidade e boa-fé."

Dessa forma, a boa-fé, após a entrada em vigor do Código Civil, assumiu a tríplice função: (i) interpretativa (art. 113); (ii) limitativa de direitos subjetivos (art. 187); e (iii) aditiva de deveres secundários ao contrato (art. 422).

Assim, pode-se inferir que, para que o comportamento tributário seja lícito, é fundamental que o negócio jurídico praticado, além de não simulado, tenha respeitado a boa-fé (art. 113), não tenha fraudado lei imperativa (art. 166, IV) e tenha sido exercido sem abuso de direito (art. 187), estando, portanto, conformado por elevado grau de subjetivismo.

Considerando a subjetividade que envolve a questão dos ilícitos civis de fraude à lei imperativa e de abuso de direito e as dificuldades de sua identificação, é possível que autoridades fiscais e mesmo o Poder Judiciário, ao analisarem a licitude de determinado planejamento tributário, busquem identificar a existência de outro objetivo para o ato ou negócio jurídico realizado, que não só o de redução do pagamento de tributos, qual seja a existência do denominado "propósito negocial" (ou *business purpose*).

Tal exigência, seria justificada no fato de que as situações que demonstrassem mesmo conteúdo econômico deveriam ter o mesmo tratamento tributário, em homenagem aos princípios da capacidade contributiva, da igualdade e da solidariedade.

Contudo, tal aspecto é controverso e, por regra, se a operação foi realizada antes do fato gerador e se foi feito dentro dos estritos limites legais, não há que se falar em exigência do tributo em função da ausência de propósito negocial, mesmo porque, como é sabido, qualquer tributo só é devido

por força de lei (arts. 5º, II e 150, I, da Constituição da República e 3º e 97 do Código Tributário Nacional), razão pela qual não se pode admitir, pelo menos no Direito Brasileiro, que a autoridade administrativa possa pretender fazer a exigência fiscal pela simples ausência de propósito negocial, se a conduta praticada pelo contribuinte não estiver tipificada em lei como suficiente ao surgimento da obrigação tributária. Há que se observar, contudo, que o ato praticado deverá ser lícito, respeitar a boa-fé, o uso regular do direito e não fraudar a lei imperativa.

Ocorre que, não obstante este entendimento, em vista da dificuldade de se identificar as questões relacionadas à boa-fé e ao exercício regular de direito, não podemos deixar de ressaltar a possibilidade de que o propósito negocial venha a ser invocado como indicativo da presença destes requisitos. Neste sentido, Marco Aurélio Greco, em debate realizado no 1º Seminário do Instituto de Pesquisas Tributárias – IPT – que abordava os reflexos do Novo Código Civil no campo do Direito Tributário, analisando especificamente este assunto, assim se manifestou:

Um dos temas sérios que o novo Código Civil traz é a relevância do motivo. (...) Então, conhecer o motivo do negócio passa a ser importante. Se o motivo pode levar à anulabilidade do negócio celebrado, para entender qual foi o negócio celebrado e como ele poderá estar protegido ou contaminado, isso vai depender de conhecer o motivo. (...) Anteriormente, falou-se de boa-fé, e da dificuldade de identificar o que boa-fé ou intenção, etc. (sic) Vamos fazer uma distinção muito nítida. (...) Boa-fé não é a boa-fé que tenho na minha cabeça, boa-fé é aquela que objetivamente manifesto através dos meus atos. Intenção não é aquela intenção imperscrutável que tenho na minha consciência, intenção é aquela que resulta da maneira pela qual desenhei minha conduta. É intenção objetiva, é a boa-fé objetiva, não a boa-fé subjetiva, não a intenção subjetiva. Esse é um debate que por vezes é jogado na mesa como um argumento ad terrorem: ‘nunca vou saber o que o contribuinte pensou’. Não quero saber o que o contribuinte pensou, tenho de interpretar quais foram os atos que ele praticou, quais foram os documentos que ele emitiu, quais foram as ações que ele realizou, é assim que vou interpretar o que ele fez.”²

Assim, é provável que o Direito Tributário brasileiro venha a se utilizar, cada vez mais, do propósito negocial existente no ato praticado, para que perceba se aquele comportamento do contribuinte foi válido ou não.

² In BORGES, Eduardo de Carvalho (coord.). **Impacto Tributário do Novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 141-142.

Feitas estas considerações, e observada a possibilidade de entendimento por parte das autoridades fiscais e do Judiciário no sentido de ser exigível a existência de propósito negocial, cabe destacar, ainda, que a Lei Complementar nº 104/01 acrescentou o parágrafo único ao art. 116 do CTN, instituindo, assim, espécie de norma “anti-elisiva” ou “anti-elusiva” no direito tributário:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

(...)

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Esta norma, embora nos pareça constitucional, em nosso entendimento ainda não pode ser aplicada, haja vista necessitar de regulamentação por lei ordinária. Assim, enquanto não editada a lei ordinária a que se refere o próprio dispositivo, as autoridades administrativas não poderão desconsiderar os atos ou fatos praticados pelo contribuinte, tendo como embasamento do seu comportamento o que dispõe o art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, sem prejuízo, porém, de o fazerem com base nas regras do Código Civil, já acima destacadas.

Neste contexto, precisamos analisar se a Sociedade em Conta de Participação pode ser utilizada como um instrumento de planejamento de tributário.

3.4.1 A utilização da Sociedade em Conta em Participação (SCP) como instrumento de planejamento tributário lícito

A Sociedade em Conta de Participação é um instrumento negocial previsto na legislação civil e tributária.

Como verificado anteriormente, a legislação tributária equipara a Sociedade em Conta de Participação a uma pessoa jurídica, permitindo a ela a escolha de regime tributário diverso do regime tributário escolhido pelos seus sócios (ostensivo ou participante).

Ao empresário é lícito organizar os seus negócios da melhor forma que entender cabível, em razão do princípio da livre iniciativa.

Todavia, ao se falar em planejamento tributário, é exigido que as reorganizações societárias possuem propósito negocial, que não apenas a simples economia tributária.

Desta forma, é possível a criação de uma Sociedade em Conta de Participação, desde que exista propósito negocial na sua criação – a exemplo dos sócios participantes não possuírem participação societária no capital social do sócio ostensivo – de forma a minimizar a carga tributária dos negócios objetos da Sociedade em Conta de Participação com a escolha do regime tributário dessa sociedade sendo diferente do regime do sócio ostensivo.

4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE DADOS

As empresas analisadas atuam no ramo de construção civil.³

A empresa sócia ostensiva é uma construtora que possui faturamento anual superior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões) e, portanto, está sujeita ao regime tributário do lucro real, nos termos do art. 14 da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, conforme visto anteriormente.

Referida sociedade possuía um terreno registrado em seu ativo imobilizado e pretendia realizar a construção de um edifício nesse terreno para posterior venda das unidades imobiliárias.

Para viabilizar o empreendimento como um todo (construção e venda das unidades imobiliárias), a construtora (Sócia ostensiva) necessitava de recursos financeiros.

Desta forma, avaliou-se a possibilidade de captação de 5 (cinco) formas:

- 1) Obtenção de recursos perante uma instituição financeira;
- 2) Captação de recursos através do aporte de capital dos seus atuais sócios;
- 3) Captação de recursos através do aporte de capital de novos sócios;

³ Por motivos de sigilo, não foi permitido apresentar o nome das empresas bem como nomes de contas contábeis que pudessem identificar as empresas e seus sócios.

- 4) Criação de uma nova empresa, uma Sociedade de Propósito específico;
- 5) Criação de uma Sociedade em Conta de Participação, na qual ela seria a sócia ostensiva e pessoas físicas, que não participavam do seu capital social, seriam sócias participantes nessa SCP aportando o capital necessário para viabilizar o empreendimento.

Segundo os acionistas da construtora, a primeira opção foi descartada pois a construtora não pretendia aumentar o seu endividamento com o capital de terceiros, necessitando de parceiros para assunção do risco do empreendimento.

A segunda opção também foi descartada uma vez que os acionistas da empresa não possuíam o capital necessário para a realização do empreendimento, bem como eles gostariam de novos parceiros que assumissem o risco do negócio.

Tendo em vista que os acionistas da construtora pretendiam viabilizar o empreendimento com novos parceiros que assumissem o risco do negócio, uma possível alternativa seria permitir que esses parceiros participassem no capital social da empresa. Todavia, nesse caso esses novos parceiros participariam também nos outros negócios da construtora, ou seja, sejam seriam sócios na construtora que possuía outros empreendimentos. Desta forma, esse modelo de negócio também não serviria para a consecução do empreendimento almejado.

Desta forma, seria necessária para a construção desse novo empreendimento com a participação de terceiros investidores, que não sócios na construtora, vislumbrou-se a criação de uma nova sociedade entre a construtora e os terceiros empreendedores.

Ademais, a exploração econômica do empreendimento gerariam resultados na construtora, sendo esses resultados tributados pelo lucro real, regime jurídico tributário que a construtora estava obrigada em função do seu faturamento. Pelas estimativas inicialmente feitas pela construtora a tributação pelo lucro real seria desvantajosa caso os resultados do empreendimento fossem tributados em uma pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido.

Assim sendo, segundo informações da construtora, existiam dois possíveis modelos de negócio, quais sejam, a criação de uma nova pessoa jurídica com o propósito específico de construção do empreendimento ou a criação de uma SCP.

A criação de uma nova pessoa jurídica dependeria da elaboração de um contrato social, devidamente registrado na Junta Comercial do Estado, e demandaria de uma série de exigências legais para a criação da empresa.

Além disso, na criação de uma pessoa jurídica os sócios investidores iriam possuir um percentual de participação maior que a construtora já que entrariam com o dinheiro do empreendimento e a construtora com o terreno e o seu *Know how*. Sendo assim, os sócios investidores teriam poderes para gerir exclusivamente a empresa e também responderiam perante terceiros em caso de obrigações da sociedade.

Diante das circunstâncias específicas do propósito negocial pretendido, optou-se pela constituição de uma Sociedade em Conta de Participação, na qual a construtora ingressaria com o terreno e exerceria unicamente a atividade da sociedade, qual seja, a construção do empreendimento e a venda das unidades imobiliárias, bem como obrigar-se-ia perante terceiros, tais como fornecedores e funcionários. Por sua vez, os terceiros investidores seriam apenas os sócios participantes dos resultados correspondentes da sociedade.

Portanto, a Sociedade em Conta de Participação encaixava-se perfeitamente nas expectativas de negócio da sócia ostensiva (construtora) e dos sócios participantes (terceiros investidores).

A criação de uma SCP ainda traria uma vantagem tributária ao negócio, uma vez que sendo a SCP equiparada a uma pessoa jurídica ela poderia optar pelo regime tributário do lucro presumido, o que segundo as estimativas da construtora traria uma economia no que tange IRPJ e da CSLL incidentes nos resultados do empreendimento.

A construção do empreendimento e venda das unidades imobiliárias ocorreu entre os anos de 2012 e 2014. Para fins do presente trabalho, serão analisadas apenas as informações do ano de 2014 disponibilizadas pela empresa.

Abaixo, segue o lucro antes do IRPJ e da CSLL da construtora (sócia ostensiva), da Sociedade em Conta de Participação e do resultado consolidado das duas:

Construtora

	R\$
(=) Receita total	118.356.165,09
(-) Abatimentos	(11.420.381,57)
(=) Receita Líquida	106.935.783,52
(-) Custos	(65.046.278,19)
(-) Despesas	(29.537.087,46)
(=) Lucro Líquido <u>antes</u> do IRPJ/CSL	12.352.417,87

SCP no Lucro Real

	R\$
(=) Receita total	13.150.685,01
(-) Abatimentos	(1.268.931,29)
(=) Receita Líquida	11.881.753,72
(-) Custos	(7.227.364,24)
(-) Despesas	(2.461.423,96)
(=) Lucro Líquido <u>antes</u> do IRPJ/CSLL	2.192.965,53

Construtora + SCP

	<i>R\$</i>
(=) Receita total	131.506.850,10
(-) Abatimentos	(12.689.312,86)
(=) Receita Líquida	118.817.537,24
(-) Custos	(72.273.642,43)
(-) Despesas	(31.998.511,42)
(=) Lucro Líquido <u>antes</u> do IRPJ/CSLL	14.545.383,39

Abaixo, segue a apuração do IRPJ e da CSLL (i) da SCP, no regime do lucro presumido, e de como seria a (ii) SCP no regime do lucro real, caso ela estivesse no lucro real ou se os seus resultados estivessem na construtora:

SCP - Lucro Presumido

	R\$
(=) Receita Bruta	13.150.685,01
(-) Devoluções	(45.917,58)
(=) Receita Líquida	13.104.767,43
% de Presunção	
8% - IRPJ	1.048.381,39
12% - CSLL	1.572.572,09
Base de Cálculo - IRPJ	1.048.381,39
IRPJ	238.095,35
15%	157.257,21
10%	80.838,14
Base de Cálculo - CSLL	1.572.572,09
CSLL 9%	141.531,49
(=) IRPJ/CSLL a pagar	379.626,84

SCP no Lucro Real

(=) Lucro Líquido <u>antes</u> do IRPJ/CSLL	2.192.965,53
(+) ADIÇÕES	641.322,13
(-) EXCLUSÕES	(355.196,39)
(=) Base de cálculo IRPJ/CSLL	2.479.091,26
IRPJ	595.160,00
15%	371.863,69
10%	223.909,13
PAT	612,82
CSLL 9%	223.118,21
(=) IRPJ/CSLL a pagar	818.278,21

Conforme se pode verificar dos dados acima, o regime jurídico tributário do lucro presumido para a SCP se mostrou mais vantajoso do que o lucro real, caso a SCP fosse obrigada a tributar por esse regime em função de ser o regime da construtora (sócia ostensiva) ou se esse resultado fosse tributado na própria construtora.

Em 2014, no lucro presumido a SCP pagou os montantes de R\$ 238.095,35 de IRPJ e de R\$ 141.531,49 de CSLL. Se fosse tributada pelo lucro real os valores a serem pagos de IRPJ e de CSLL seriam de R\$ 595.160,00 e de R\$ 223.118,21, respectivamente. O quadro abaixo demonstra a redução da carga tributária:

Quadro Comparativo			<i>R\$</i>
	Lucro Real	Lucro Presumido	Diferença
IRPJ	595.160,00	238.095,35	357.064,65
CSLL	223.118,21	141.531,49	81.586,73
Total	818.278,21	379.626,84	438.651,37

Desta forma, com a possibilidade de adoção do regime jurídico tributário do lucro presumido, a SCP economizou o montante de R\$ 438.651,37, sendo R\$ 357.064,65 a título de IRPJ e de R\$ 81.586,73 a título de CSLL. O valor total economizado de R\$ 438.651,37 representa uma economia tributária de % 3,34% sobre a receita bruta da SCP em 2014.

Portanto, verifica-se que a utilização da SCP, além de atender ao propósito negocial pretendido, reduziu a carga tributária do IRPJ e da CSLL do empreendimento.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

No Brasil vigem os princípios da livre iniciativa e da liberdade, permitindo que as empresas gerenciem os seus negócios da forma que melhor lhe convierem, desde que respeitados os limites estabelecidos nas diversas legislações.

Neste contexto, insere-se o planejamento tributário, no qual o empresário pode praticar condutas lícitas destinadas a reduzir ou eliminar os tributos incidentes em sua operação.

Diante disso, o presente estudo teve como objetivo demonstrar como a criação de uma Sociedade em Conta de Participação, espécie de sociedade prevista na legislação brasileira, pode ser utilizada como um instrumento de redução de tributos, além de atender o propósito comercial dos seus sócios.

No presente estudo analisaram-se os dados de uma construtora que pretendia realizar um novo empreendimento com o aporte de capital de terceiros, mas que não pretendia ter esses terceiros como sócios no seu capital social.

Desta forma, verificou-se que no caso analisado a criação de uma Sociedade em Conta Participação para a realização do empreendimento permitiu uma redução na carga tributária incidente sobre os resultados do empreendimento.

Isto porque, como a SCP é equiparada pela legislação tributária a uma pessoa jurídica e a ela é permitido escolher um regime tributário diferente do sócio ostensivo, no caso em tela, a SCP criada para realização do empreendimento optou pelo regime tributário do lucro presumido, enquanto a construtora (sócia ostensiva) era obrigada a apurar os seus tributos pelo regime tributário do lucro real.

Com a opção da SCP pelo regime tributário do lucro presumido, verificou-se uma redução na carga tributária do IRPJ e da CSLL no ano de 2014.

Diante disso, comprovou-se através do presente trabalho que uma Sociedade em Conta de Participação pode ser criada para a redução da carga tributária, sendo assim um possível meio de planejamento tributário, desde que essa sociedade tenha propósito comercial.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Carlos Guimarães de. **A virtuosidade da Sociedade em Conta de Participação**. Revista de Direito Mercantil. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais Ltda. p. 45

BRASIL. **Constituição da Republica Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em 19 de set de 2015.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977**. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1598.htm >. Acesso em 20 de set de 2015.

BRASIL. **Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995**. Altera a legislação tributária Federal e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8981.htm>. Acesso em 20 de set de 2015.

BRASIL. **Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/leis/L9249.htm>. Acesso em 27 de set de 2015.

BRASIL. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9430.htm>. Acesso em 20 de set de 2015.

BRASIL. **Lei Complementar nº 123, de 14 de Dezembro de 1996.** Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nº 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm> Acesso em 19 de set de 2015.

BRASIL. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.** Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9718.htm>. Acesso em 20 de set de 2015.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Institui o Código Civil. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em 07 de set de 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Grupo de empresas – autocontrato – não incidência de ISS – questões conexas.** Revista Dialética de Direito tributário nº 94, julho de 2003, p. 12.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos.** São Paulo: Malheiros, 2005, p. 300.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial.** Vol. 2, 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 479.

FERRARA, Francesco. **A Simulação dos negócios jurídicos.** Campinas: Red Livros, 1999, p. 123.

GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis, **Direito de Empresa: comentários aos artigos 966 a 1.195 do Código Civil** – 3ª Edição revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010, p. 990,991.

LATORRACA, Nilton. **Direito Tributário: imposto de renda das empresas**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 1992, p. 58.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano de validade**. 12ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2003, p 95.

PRADO, Flávio Augusto Dumont. **O Planejamento Tributário à Luz do Novo Código Civil**. In: Marcelo Magalhães Peixoto, José Maria Arruda de Andrade (coord.). Planejamento Tributário. São Paulo: MP Editora, 2007, págs. 327, 328.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução Normativa SRF nº 179, de 30 de dezembro de 1987**. Dispõe sobre as normas de tributação das sociedades em conta de participação. Disponível em < [http://sijut.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s1=IN000001791987123001\\$.CHAT.%20E%20SRF.ORG.%20E%2019871231.DDOU.&l=0&p=1&u=/netahtml/sijut/Pesquisa.htm&r=0&f=S&d=SIAT&SECT1=SIATW3](http://sijut.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s1=IN000001791987123001$.CHAT.%20E%20SRF.ORG.%20E%2019871231.DDOU.&l=0&p=1&u=/netahtml/sijut/Pesquisa.htm&r=0&f=S&d=SIAT&SECT1=SIATW3)>. Acesso em 26 de set de 2015.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução Normativa SRF nº 31, de 29 de Março de 2001**. Dispõe sobre a opção pelo lucro presumido das sociedades em conta de participação. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=13519>>. Acesso em 20 de set de 2015.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução Normativa nº 1.420, de 19 de dezembro de 2013**. Dispõe sobre a Escrituração Contábil Digital (ECD). Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=48709>>. Acesso em 27 de set de 2015.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução Normativa nº 1.470, de 30 de maio de 2014.** Dispõe sobre o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ). Disponível em <
<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=52901&visao=anotado>>. Acesso em 27 de set de 2015.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Solução de Consulta COSIT nº 139, de 3 de junho de 2015.** Disponível em <
<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=65065>> Acesso em 19 de set de 2015.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 192.603. Disponível em <
<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=192603&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true> > Acesso em 08 de set de 2015.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 123.981. Disponível em <
<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1230981&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true> > Acesso em 08 de set de 2015.

YAMASHITA, Douglas. **Elisão e Evasão de Tributos.** São Paulo. Lex Editora, 2005, p. 87.